

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Hasil Penelitian Terdahulu

Berdasarkan hasil penelitian dari Yaumil Utami (2013) yang berjudul “Analisis Penilaian Aset Tetap Berdasarkan US GAAP Dan Penilaian Aset Tetap Berdasarkan IFRS Terhadap Laba (Survey Pada Perusahaan Jasa Telekomunikasi yang Terdaftar di BEI Periode 2006-2012)” yang memiliki tujuan untuk mengetahui berapa besar pengaruh aset tetap metode GAAP terhadap laba GAAP dan untuk mengetahui berapa besar pengaruh aset tetap metode IFRS terhadap laba IFRS. Analisis yang digunakan adalah metode deskriptif verifikatif dengan pendekatan kuantitatif. Hasil penelitian penulis adalah sebagai berikut:

- a. Aset tetap metode GAAP terdapat pengaruh yang signifikan terhadap laba metode GAAP. Koefisien determinasi sebesar 77,5% menunjukkan bahwa penilaian aset tetap menggunakan metode GAAP memberikan pengaruh sebesar 77,5% terhadap laba. Sedangkan sisanya yaitu sebesar 22,5% merupakan pengaruh faktor lain di luar penilaian aset tetap menggunakan metode GAAP, seperti pengungkapan biaya historis dan akumulasi penyusutan.
- b. Aset tetap metode IFRS terdapat pengaruh yang signifikan positif terhadap laba metode IFRS. Koefisien determinasi sebesar 79,0% menunjukkan bahwa penilaian aktiva tetap menggunakan metode IFRS memberikan pengaruh sebesar 79,0% terhadap laba. Sedangkan sisanya yaitu sebesar

21,0% merupakan pengaruh faktor lain di luar penilaian aset menggunakan metode IFRS, seperti pendapatan dan beban yang diungkapkan serta pengungkapan nilai wajar dan akumulasi penyusutan.

Yang membedakan penelitian dari Yaumil Utami dengan penelitian penulis adalah penelitian penulis menerapkan metode pengukuran properti investasi, jadi bukan metode pengukuran aset tetap secara umum. Dan metode untuk pengukurannya pun juga berbeda. Selain itu, metode penelitian yang digunakan oleh Yaumil Utami adalah metode penelitian kuantitatif, sedangkan metode penelitian penulis adalah metode kualitatif.

Penelitian selanjutnya dilakukan oleh Ratih S. Putri Wulandari (2012) yang berjudul “Penerapan Penilaian Aset Tetap Berdasarkan International Financial Reporting Standards Pada PT Bank Jatim Cabang Nganjuk” yang memiliki tujuan untuk mengetahui sejauh mana penerapan penilaian aset tetap berdasarkan IFRS (*International Financial Reporting Standards*) yang diterapkan pada PT Bank Jatim Cabang Nganjuk. Analisis yang digunakan adalah analisis deskriptif. Hasil penelitian penulis adalah Berdasarkan uraian mengenai penilaian aset tetap yang dimulai dari pembelian, penyusutan, penilaian kembali, penyajian, pengungkapan, dan penghentian pada PT Bank Jatim Cabang Nganjuk. Bank tersebut sudah menerapkan Peraturan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 16 “Aset Tetap” yang mengacu pada *International Financial Reporting Standards* untuk aset tetap yang dimiliki. Walaupun dalam hal metode penyusutan PT Bank Jatim Cabang Nganjuk hanya menerapkan dua metode penyusutan, yaitu metode garis lurus dan metode saldo menurun. Sedangkan dalam PSAK No. 16 yang seharusnya

diterapkan ada tiga metode, yaitu metode garis lurus, metode saldo menurun, dan metode jumlah unit. PT Bank Jatim Cabang Nganjuk hanya menerapkan dua metode penyusutan, karena berdasarkan pertimbangan-pertimbangan yang sudah ditetapkan oleh manajemen. Manajemen menetapkan metode penyusutan berdasarkan kelompok aset tetap, bukan berdasarkan jenis aset tetap. Masa manfaat dari aset tetap yang telah habis maka aset tersebut disimpan di gudang. Entitas menerapkan pengukuran aset tetap setelah pengakuan awal yang memilih menggunakan model biaya. Penerapan model biaya ini dilaksanakan oleh bank karena berdasarkan pertimbangan-pertimbangan oleh manajemen, yaitu biaya tambahan untuk jasa penilai aset tetap, sedangkan kenaikan dari aset tetap tidak menambah pemasukan pada bank.

Yang membedakan penelitian Ratih S. Putri Wulandari dengan penelitian dari penulis salah satunya adalah apabila Ratih S. Putri Wulandari meneliti tentang penerapan IFRS pada aset tetap Bank Jatim Cabang Nganjuk, sedangkan pada penulis meneliti tentang dampak perbandingan penerapan metode pengukuran properti investasi PT Lippo General Insurance, Tbk berdasarkan PSAK 13 (adopsi IAS 40) dan US GAAP terhadap laba operasi perusahaan. Apabila Penelitian Ratih menggunakan PSAK 16 tentang aset tetap, sedangkan penelitian penulis menggunakan PSAK 13 tentang properti investasi.

Kemudian penelitian dari Silvyana Maria I. (2011) yang berjudul “Analisis Perbandingan Model *Fair Value* Dan *Model Historical Cost* Serta Penerapannya Terhadap Aset Tetap (Studi kasus pada PT Sidomulyo Selaras Tbk)” yang memiliki tujuan untuk mengetahui perbandingan penerapan model *fair value* dan

model *historical cost* pada aset tetap dalam laporan keuangan. Analisis yang digunakan adalah analisis deskriptif. Hasil penelitian penulis adalah sebagai berikut:

- a. Berdasarkan pembahasan yang telah dilakukan, ternyata lebih menguntungkan bagi perusahaan untuk menerapkan *fair value* karena dapat menunjukkan nilai yang sebenarnya/ wajar dan dapat dipakai untuk meningkatkan nilai aset yang dimiliki dibandingkan dengan jika perusahaan menerapkan *historical cost*.
- b. Besarnya laba yang diperoleh untuk mengetahui bagaimana perbandingan antara *fair value* dengan *historical cost*, dapat dilihat dari perbedaan perolehan laba jika perusahaan menerapkan *historical cost* adalah Rp1.722.682.093 dan jika perusahaan menerapkan *fair value*, perusahaan akan mendapat laba sebesar Rp 52.234.570.462. Dan dilihat dari pencatatan nilai aset perusahaan terjadi perubahan ketika perusahaan menerapkan *fair value* sebesar Rp 107.388.452.100 yang sebelumnya sebesar Rp 81.511.562.904, hal ini akan sangat menguntungkan bagi perusahaan apabila perusahaan ingin mencatatkan perusahaannya di Bursa Efek.

Penelitian dari Silvyana Maria I. berbeda dengan penelitian penulis, karena penelitian penulis membahas metode pengukuran properti investasi, sedangkan penelitian Silvyana membahas tentang aset tetap. Selain menerapkan metode pengukuran *fair value* dan *historical cost*, peneliti juga mengukur properti investasi dengan menerapkan metode biaya revaluasian.

Terakhir adalah penelitian dari Nunik L. D. (2010) yang berjudul “Perbedaan IFRS, US GAAP, dan PSAK: *Investment Property*” yang memiliki tujuan untuk mengetahui perbedaan antara IFRS, US GAAP dan PSAK dalam hal properti investasi (*Investment Property*), khususnya mengenai perbedaan IFRS, US GAAP dan PSAK dalam hal penyajian (*presentation*), pengakuan (*recognition*), pengukuran (*measurement*), dan pengungkapannya (*disclosure*). Analisis yang digunakan adalah analisis deskriptif. Hasil penelitian penulis adalah sebagai berikut:

a. Dipandang dari sisi penyajian (*presentation*):

IFRS: IAS 40 menyajikan “*Investment Property*”. Mengatur secara khusus mengenai properti investasi (*Investment Property*). US GAAP: Tidak menyajikan secara khusus mengenai properti investasi (*Investment Property*). PSAK: PSAK No. 13 menyajikan “*Investment Property*”. Mengatur secara khusus mengenai properti investasi (*Investment Property*).

b. Dipandang dari sisi pengakuan (*recognition*):

IFRS: Properti investasi diakui sebagai aset jika dan hanya jika : besar kemungkinan manfaat ekonomis di masa depan dari aset yang tergolong properti investasi akan mengalir ke dalam entitas dan biaya perolehan properti investasi dapat diukur dengan andal. US GAAP: Investasi berupa properti dapat merupakan investasi lancar atau investasi jangka panjang. Perusahaan harus menyajikan investasi lancar sebagai aktiva lancar dan investasi jangka panjang sebagai aktiva tidak lancar, jika tidak perusahaan

harus membuat suatu perbedaan untuk tujuan pengukuran dan menentukan nilai tercatat untuk investasi. PSAK: Properti investasi diakui sebagai aset jika dan hanya jika: besar kemungkinan manfaat ekonomis di masa depan dari aset yang tergolong properti investasi akan mengalir ke dalam entitas dan biaya perolehan properti investasi dapat diukur dengan andal.

c. Dipandang dari sisi pengukuran (*measurement*):

IFRS: IAS 40 memberikan pedoman pengakuan, pengukuran awal, pengukuran setelah pengakuan awal, transfer dan pelepasan properti investasi serta hal-hal apa saja yang harus diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan terkait dengan aktiva tersebut. IAS 40 memberikan dua alternatif pengukuran investasi properti, yaitu dengan menggunakan model biaya dan model nilai wajar yang harus diterapkan secara konsisten (IAS 40 paragraf 33 – 56). US GAAP: Secara tegas US GAAP tidak mengizinkan penggunaan model nilai wajar. PSAK: Sama seperti IAS 40. Pengukuran pada saat pengakuan awal dan pengukuran setelah pengakuan awal. Model nilai wajar (*fair value model*) dan model biaya (*cost model*).

d. Dipandang dari sisi pengungkapan (*disclosure*):

IFRS: Selain pengungkapan secara umum juga harus ditambah dengan pengungkapan model nilai wajar atau pengungkapan model biaya. Pengungkapan tambahan apabila entitas menerapkan model nilai wajar yaitu entitas harus mengungkapkan rekonsiliasi antara jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode, yang menunjukkan hal-hal: penambahan-penambahan; pelepasan-pelepasan; laba atau rugi neto dari

penyesuaian nilai wajar; perbedaan nilai tukar neto; transfer ke dan dari persediaan dan properti yang digunakan sendiri; dan perubahan lain. Sedangkan pengungkapan tambahan apabila entitas menerapkan model biaya yaitu entitas harus mengungkapkan: metode penyusutan yang digunakan; masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan; jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (agregat dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode; rekonsiliasi jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode yang menunjukkan penambahan-penambahan, pelepasan-pelepasan, penyusutan, jumlah dan rugi penurunan nilai yang diakui dan jumlah pemulihan rugi penurunan nilai selama satu periode, perbedaan nilai tukar neto, transfer ke dan dari persediaan dan properti yang digunakan sendiri, dan perubahan lain; serta nilai wajar properti investasi, jika nilai wajar dari properti investasi tidak dapat diukur secara andal, tambahan pengungkapan diperlukan, termasuk jika mungkin kisaran estimasi dimana nilai wajar kemungkinan besar berada. US GAAP: Pengungkapan adalah tepat jika nilai wajar dari investasi properti yang dipertanggungjawabkan sebagai investasi jangka panjang tidak dicatat pada nilai wajar. PSAK: Selain pengungkapan secara umum juga harus ditambah dengan pengungkapan model nilai wajar atau pengungkapan model biaya. Pengungkapan tambahan apabila entitas menerapkan model nilai wajar yaitu entitas harus mengungkapkan rekonsiliasi antara jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode, yang menunjukkan hal-hal: penambahan-penambahan; pelepasan-

pelepasan; laba atau rugi netto dari penyesuaian nilai wajar; perbedaan nilai tukar netto; transfer ke dan dari persediaan dan properti yang digunakan sendiri; dan perubahan lain. Sedangkan pengungkapan tambahan apabila entitas menerapkan model biaya yaitu entitas harus mengungkapkan: metode penyusutan yang digunakan; masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan; jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (agregat dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode; rekonsiliasi jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode yang menunjukkan penambahan-penambahan, pelepasan-pelepasan, penyusutan, jumlah dan rugi penurunan nilai yang diakui dan jumlah pemulihan rugi penurunan nilai selama satu periode, perbedaan nilai tukar netto, transfer ke dan dari persediaan dan properti yang digunakan sendiri, dan perubahan lain; serta nilai wajar properti investasi, jika nilai wajar dari properti investasi tidak dapat diukur secara andal, tambahan pengungkapan diperlukan, termasuk jika mungkin kisaran estimasi dimana nilai wajar kemungkinan besar berada.

Penelitian dari Nunik L.D. juga membahas tentang perbedaan PSAK 13, IAS 40 dan US GAAP tentang properti investasi, tetapi bahasan tersebut bersifat teoritis. Tetapi yang membedakan dengan penelitian penulis adalah penulis melakukan perbandingan metode pengukuran properti investasi dari masing-masing standar, kemudian dapat diketahui dampak penerapan metode pengukuran properti investasi terhadap laba operasi perusahaan masing-masing metode.

Tabel 2.1
Hasil-Hasil Penelitian Terdahulu

No.	Nama, Tahun, Judul Penelitian	Metode/ Analisis Data	Hasil Penelitian
1.	Yaumil Utami (2013) “Analisis Penilaian Aset Tetap Berdasarkan US GAAP Dan Penilaian Aset Tetap Berdasarkan IFRS Terhadap Laba (Survey Pada Perusahaan Jasa Telekomunikasi yang Terdaftar di BEI Periode 2006-2012)”	Metode deskriptif verifikatif dengan pendekatan kuantitatif	<p>a. Aset tetap metode GAAP terdapat pengaruh yang signifikan terhadap laba metode GAAP. Koefisien determinasi sebesar 77,5% menunjukkan bahwa penilaian aset tetap menggunakan metode GAAP memberikan pengaruh sebesar 77,5% terhadap laba. Sedangkan sisanya yaitu sebesar 22,5% merupakan pengaruh faktor lain di luar penilaian aset tetap menggunakan metode GAAP, seperti pengungkapan biaya historis dan akumulasi penyusutan.</p> <p>b. Aset tetap metode IFRS terdapat pengaruh yang signifikan positif terhadap laba metode IFRS. Koefisien determinasi sebesar 79,0% menunjukkan bahwa penilaian aktiva tetap menggunakan metode IFRS memberikan pengaruh sebesar 79,0% terhadap laba. Sedangkan sisanya yaitu sebesar 21,0% merupakan pengaruh faktor lain di luar penilaian aset menggunakan metode IFRS, seperti pendapatan dan beban yang diungkapkan serta pengungkapan nilai wajar dan akumulasi penyusutan.</p>
2.	Ratih S. Putri Wulandari (2012) “Penerapan Penilaian Aset Tetap Berdasarkan International Financial Reporting Standards Pada PT Bank Jatim Cabang Nganjuk	Analisis Deskriptif	Berdasarkan uraian mengenai penilaian aset tetap yang dimulai dari pembelian, penyusutan, penilaian kembali, penyajian, pengungkapan, dan penghentian pada PT Bank Jatim Cabang Nganjuk. Bank tersebut sudah menerapkan Peraturan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 16 “Aset Tetap” yang mengacu pada <i>International Financial Reporting</i>

Tabel 2.1 (Lanjutan)
Hasil-Hasil Penelitian Terdahulu

No.	Nama, Tahun, Judul Penelitian	Metode/ Analisis Data	Hasil Penelitian
			<p><i>Standards</i> untuk aset tetap yang dimiliki. Walaupun dalam hal metode penyusutan PT Bank Jatim Cabang Nganjuk hanya menerapkan dua metode penyusutan, yaitu metode garis lurus dan metode saldo menurun. Sedangkan dalam PSAK No. 16 yang seharusnya diterapkan ada tiga metode, yaitu metode garis lurus, metode saldo menurun, dan metode jumlah unit. PT Bank Jatim Cabang Nganjuk hanya menerapkan dua metode penyusutan, karena berdasarkan pertimbangan-pertimbangan yang sudah ditetapkan oleh manajemen. Manajemen menetapkan metode penyusutan berdasarkan kelompok aset tetap, bukan berdasarkan jenis aset tetap. Masa manfaat dari aset tetap yang telah habis maka aset tersebut disimpan di gudang. Entitas menerapkan pengukuran aset tetap setelah pengakuan awal yang memilih menggunakan model biaya. Penerapan model biaya ini dilaksanakan oleh bank karena berdasarkan pertimbangan-pertimbangan oleh manajemen, yaitu biaya tambahan untuk jasa penilai aset tetap, sedangkan kenaikan dari aset tetap tidak menambah pemasukan pada bank.</p>
3.	Silvyana Maria I. (2011) “Analisis Perbandingan Model <i>Fair Value</i> Dan Model <i>Historical Cost</i> Serta Penerapannya	Analisis Deskriptif	a. Berdasarkan pembahasan yang telah dilakukan, ternyata lebih menguntungkan bagi perusahaan untuk menerapkan <i>fair value</i> karena dapat menunjukan nilai yang sebenarnya/ wajar dan dapat dipakai untuk meningkatkan nilai aset yang dimiliki dibandingkan dengan jika

Tabel 2.1 (Lanjutan)
Hasil-Hasil Penelitian Terdahulu

No.	Nama, Tahun, Judul Penelitian	Metode/ Analisis Data	Hasil Penelitian
	Terhadap Aset Tetap (Studi kasus pada PT Sidomulyo Selaras Tbk)		<p>perusahaan menerapkan <i>historical cost</i>. Jadi penilaian wajar secara efektif telah diperluas untuk semua jenis aset tetap, memungkinkan manajer untuk mencatat income dengan nilai wajar.</p> <p>b. Besarnya laba yang diperoleh untuk mengetahui bagaimana perbandingan antara <i>fair value</i> dengan <i>historical cost</i>, dapat dilihat dari perbedaan perolehan laba jika perusahaan menerapkan <i>historical cost</i> adalah Rp.1.722.682.093 dan jika perusahaan menerapkan <i>fair value</i>, perusahaan akan mendapat laba sebesar Rp 52.234.570.462. Dan dilihat dari pencatatan nilai aset perusahaan terjadi perubahan ketika perusahaan menerapkan <i>fair value</i> sebesar Rp 107.388.452.100 yang sebelumnya sebesar Rp 81.511.562.904, hal ini akan sangat menguntungkan bagi perusahaan apabila perusahaan ingin mencatatkan perusahaannya di Bursa Efek.</p>
4.	Nunik L. D. (2010) yang berjudul "Perbedaan IFRS, US GAAP, dan PSAK: <i>Investment Property</i> "	Analisis Deskriptif	<p>a. Dipandang dari sisi penyajian (<i>presentation</i>):</p> <p>FRS: IAS 40 menyajikan "<i>Investment Property</i>". Mengatur secara khusus mengenai properti investasi (<i>Investment Property</i>). US GAAP: Tidak menyajikan secara khusus mengenai properti investasi (<i>Investment Property</i>). PSAK: PSAK No. 13 menyajikan "<i>Investment Property</i>". Mengatur secara khusus mengenai properti investasi (<i>Investment Property</i>).</p>

Tabel 2.1 (Lanjutan)
Hasil-Hasil Penelitian Terdahulu

No.	Nama, Tahun, Judul Penelitian	Metode/ Analisis Data	Hasil Penelitian
			<p>b. Dipandang dari sisi pengakuan (<i>recognition</i>): IFRS: Properti investasi diakui sebagai aset jika dan hanya jika : besar kemungkinan manfaat ekonomis di masa depan dari aset yang tergolong properti investasi akan mengalir ke dalam entitas dan biaya perolehan properti investasi dapat diukur dengan andal. US GAAP: Investasi berupa properti dapat merupakan investasi lancar atau investasi jangka panjang. Perusahaan harus menyajikan investasi lancar sebagai aktiva lancar dan investasi jangka panjang sebagai aktiva tidak lancar, jika tidak perusahaan harus membuat suatu perbedaan untuk tujuan pengukuran dan menentukan nilai tercatat untuk investasi. PSAK: Properti investasi diakui sebagai aset jika dan hanya jika: besar kemungkinan manfaat ekonomis di masa depan dari aset yang tergolong properti investasi akan mengalir ke dalam entitas dan biaya perolehan properti investasi dapat diukur dengan andal.</p> <p>c. Dipandang dari sisi pengukuran (<i>measurement</i>): IFRS: IAS 40 memberikan pedoman pengakuan, pengukuran awal, pengukuran setelah pengakuan awal, transfer dan pelepasan properti investasi serta hal-hal apa saja yang harus diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan terkait dengan aktiva tersebut. IAS 40 memberikan dua alternatif pengukuran investasi properti, yaitu dengan menggunakan model biaya dan model nilai wajar</p>

Tabel 2.1 (Lanjutan)
Hasil-Hasil Penelitian Terdahulu

No.	Nama, Tahun, Judul Penelitian	Metode/ Analisis Data	Hasil Penelitian
			<p>yang harus diterapkan secara konsisten (IAS 40 paragraf 33 – 56). US GAAP: Secara tegas US GAAP tidak mengizinkan penggunaan model nilai wajar. PSAK: Sama seperti IAS 40. Pengukuran pada saat pengakuan awal dan pengukuran setelah pengakuan awal. Model nilai wajar (<i>fair value model</i>) dan model biaya (<i>cost model</i>).</p> <p>d. Dipandang dari sisi pengungkapan (<i>disclosure</i>):</p> <p>IFRS: Selain pengungkapan secara umum juga harus ditambah dengan pengungkapan model nilai wajar atau pengungkapan model biaya. Pengungkapan tambahan apabila entitas menerapkan model nilai wajar yaitu entitas harus mengungkapkan rekonsiliasi antara jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode, yang menunjukkan hal-hal: penambahan-penambahan; pelepasan-pelepasan; laba atau rugi netto dari penyesuaian nilai wajar; perbedaan nilai tukar netto; transfer ke dan dari persediaan dan properti yang digunakan sendiri; dan perubahan lain. Sedangkan pengungkapan tambahan apabila entitas menerapkan model biaya yaitu entitas harus mengungkapkan: metode penyusutan yang digunakan; masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan; jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (agregat dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode; rekonsiliasi jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode yang menunjukkan</p>

Tabel 2.1 (Lanjutan)
Hasil-Hasil Penelitian Terdahulu

No.	Nama, Tahun, Judul Penelitian	Metode/ Analisis Data	Hasil Penelitian
			<p>penambahan-penambahan, pelepasan-pelepasan, penyusutan, jumlah dan rugi penurunan nilai yang diakui dan jumlah pemulihan rugi penurunan nilai selama satu periode, perbedaan nilai tukar neto, transfer ke dan dari persediaan dan properti yang digunakan sendiri, dan perubahan lain; serta nilai wajar properti investasi, jika nilai wajar dari properti investasi tidak dapat diukur secara andal, tambahan pengungkapan diperlukan, termasuk jika mungkin kisaran estimasi dimana nilai wajar kemungkinan besar berada. US GAAP: Pengungkapan adalah tepat jika nilai wajar dari investasi properti yang dipertanggungjawabkan sebagai investasi jangka panjang tidak dicatat pada nilai wajar. PSAK: Selain pengungkapan secara umum juga harus ditambah dengan pengungkapan model nilai wajar atau pengungkapan model biaya. Pengungkapan tambahan apabila entitas menerapkan model nilai wajaryaitu entitas harus mengungkapkan rekonsiliasi antara jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode, yang menunjukkan hal-hal: penambahan-penambahan; pelepasan-pelepasan; laba atau rugi neto dari penyesuaian nilai wajar; perbedaan nilai tukar neto; transfer ke dan dari persediaan dan properti yang digunakan sendiri; dan perubahan lain. Sedangkan pengungkapan tambahan apabila entitas menerapkanmodel biaya yaitu</p>

Tabel 2.1 (Lanjutan)
Hasil-Hasil Penelitian Terdahulu

No.	Nama, Tahun, Judul Penelitian	Metode/ Analisis Data	Hasil Penelitian
			<p>entitas harus mengungkapkan: metode penyusutan yang digunakan; masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan; jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (agregat dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode; rekonsiliasi jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode yang menunjukkan penambahan-penambahan, pelepasan-pelepasan, penyusutan, jumlah dan rugi penurunan nilai yang diakui dan jumlah pemulihan rugi penurunan nilai selama satu periode, perbedaan nilai tukar neto, transfer ke dan dari persediaan dan properti yang digunakan sendiri, dan perubahan lain; serta nilai wajar properti investasi, jika nilai wajar dari properti investasi tidak dapat diukur secara andal, tambahan pengungkapan diperlukan, termasuk jika mungkin kisaran estimasi dimana nilai wajar kemungkinan besar berada.</p>

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Properti Investasi

Perusahaan, selain melakukan investasi dalam bentuk aset lancar, perusahaan juga biasanya melakukan investasi dalam bentuk lainnya. Antara lain dalam bentuk properti (aset tetap). Menurut *International Accounting Standards* (IAS 40: 5) properti investasi adalah *Investment Property is Property (land or a*

building or part of a building or both) held (by the owner or by the lessee under a finance lease) to earn rentals or for capital appreciation or both.

Properti investasi didefinisikan dalam PSAK 13 sebagai: tanah, bangunan atau bagian dari bangunan, atau keduanya, yang dikuasai oleh entitas (atau lessee melalui *finance lease*) untuk mendapat *rental* atau *capital gain*, atau keduanya, dan tidak untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif; atau dijual dalam kegiatan usaha sehari-hari.

Berdasarkan definisi diatas dapat disimpulkan bahwa properti investasi adalah aset, baik berupa tanah atau bangunan atau keduanya, yang dimiliki perusahaan sendiri atau melalui *capital lease*, tetapi aset tersebut tidak digunakan sendiri untuk kegiatan operasional perusahaan, aset tersebut didiamkan atau disewakan menggunakan *operating lease* sehingga dapat memberikan pendapatan bagi perusahaan.

Berikut adalah contoh properti investasi berdasarkan PSAK 13:

- a. Tanah yang dikuasai dalam jangka panjang untuk kenaikan nilai dan bukan untuk dijual jangka pendek dalam kegiatan usaha sehari-hari.
- b. Tanah yang dikuasai saat ini yang penggunaannya di masa depan belum ditentukan. (Jika entitas belum menentukan penggunaan tanah sebagai properti yang digunakan sendiri atau akan dijual jangka pendek dalam kegiatan usaha sehari-hari, tanah tersebut diakui sebagai tanah yang dimiliki dalam rangka kenaikan nilai).

- c. Bangunan yang dimiliki oleh entitas (atau dikuasai oleh entitas melalui sewa pembiayaan) dan disewakan kepada pihak lain melalui satu atau lebih sewa operasi.
- d. Bangunan yang belum terpakai tetapi tersedia untuk disewakan kepada pihak lain melalui satu atau lebih sewa operasi.
- e. Properti dalam proses pembangunan atau pengembangan yang di masa depan digunakan sebagai properti investasi.

Properti investasi diakui sebagai aset jika terdapat kemungkinan besar bahwa perusahaan akan memperoleh manfaat ekonomi masa depan teratribusi dari aset tersebut dan biaya aset dapat diukur secara andal. Pada saat pengukuran awal, properti investasi diakui sebesar biaya perolehannya, yaitu terdiri dari harga pembelian dan biaya transaksi yang langsung dapat diatribusikan.

Dalam PSAK 13 tentang properti investasi, setelah pengukuran awal properti investasi dapat dinilai melalui :

- a. Model biaya, yaitu mengukur properti investasi sebesar biaya perolehan dikurangi dengan akumulasi depresiasi dan kerugian penurunan nilai.
- b. Model nilai wajar, yaitu mengukur properti investasi sebesar nilai wajar.

Keuntungan dan kerugian dari perubahan dalam nilai wajar diakui di laporan laba rugi ketika timbul.

Dalam melakukan investasi dalam properti perusahaan tidak boleh selalu mengharapkan keuntungan, karena pada kenyataannya semua investasi memiliki *gain or loss*. Ada beberapa hal yang dapat menyebabkan properti investasi yang dimiliki perusahaan naik dan ada juga penyebab yang dapat menyebabkan nilai

dari properti perusahaan turun. Adapun keuntungan dan kerugian dari investasi dalam properti antara lain :

a. Keuntungan Properti Investasi

Risiko kecil serta dapat disewakan sehingga dapat memberi penghasilan tambahan.

b. Kerugian Properti Investasi

Perlu dana yang besar untuk membeli rumah atau tanah. Properti bukan aset yang *liquid* karena tidak mudah untuk menjualnya bila suatu saat membutuhkan uang.

Kegiatan Investasi sebenarnya dianjurkan dalam Islam, tetapi investasi yang disarankan oleh Rasulullah SAW adalah investasi yang bersifat produktif, bukan investasi yang memiliki kegiatan menimbun. Hal ini dimuat dalam Surat At Taubah ayat 34:

﴿يَتَأْتِيهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا إِنَّ كَثِيرًا مِّنَ الْأَحْبَارِ وَالرُّهْبَانِ لِيَأْكُلُونَ أَمْوَالَ النَّاسِ بِالْبَاطِلِ وَيُصْذَوْنَ عَن سَبِيلِ اللَّهِ وَالَّذِينَ يَكْتُمُونَ الذَّهَبَ وَالْفِضَّةَ وَلَا يُنفِقُونَهَا فِي سَبِيلِ اللَّهِ فَبَشِّرْهُمْ بِعَذَابٍ أَلِيمٍ﴾

Artinya:

“Hai orang-orang yang beriman, Sesungguhnya sebahagian besar dari orang-orang alim Yahudi dan rahib-rahib Nasrani benar-benar memakan harta orang dengan jalan batil dan mereka menghalang-halangi (manusia) dari jalan Allah. dan orang-orang yang menyimpan (menimbun) emas dan perak (tidak berinvestasi) dan tidak menafkahnnya (menggunakannya) pada jalan Allah, Maka beritahukanlah kepada mereka, (bahwa mereka akan mendapat) siksa yang pedih”

Dalam konsep properti investasi (Juan: 2012), properti investasi adalah properti (yaitu, tanah atau bangunan) yang dikuasai untuk menghasilkan rental atau untuk kenaikan nilai atau kedua-duanya, dan tidak untuk digunakan dalam bisnis atau untuk dijual dalam kegiatan usaha sehari-hari. Sehingga apabila properti investasi hanya didiamkan saja tanpa disewakan kepada pihak lain melalui sewa operasi, maka hal tersebut tidak diperbolehkan oleh Islam. Sedangkan apabila perusahaan yang memiliki properti investasi kemudian menyewakan kepada pihak lain melalui sewa operasi, maka hal tersebut diperbolehkan oleh Islam.

2.2.2 Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK)

2.2.2.1 Pengertian Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) merupakan pedoman dalam melakukan praktik akuntansi dimana uraian materi di dalamnya mencakup hampir semua aspek yang berkaitan dengan akuntansi, yang dalam penyusunannya melibatkan sekumpulan orang dengan kemampuan dalam bidang akuntansi yang tergabung dalam suatu lembaga yang dinamakan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Dengan kata lain, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) adalah buku petunjuk bagi pelaku akuntansi yang berisi pedoman tentang segala hal yang ada hubungannya dengan akuntansi. Standar Akuntansi Keuangan (SAK) mencakup konvensi, peraturan dan prosedur yang sudah disusun dan disahkan oleh lembaga resmi (*standard setting body*) pada saat tertentu.

Pernyataan tersebut memberikan pemahaman bahwa Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) merupakan buku petunjuk tentang akuntansi yang

berisi konvensi atau kesepakatan, peraturan dan prosedur yang telah disahkan oleh suatu lembaga atau institut resmi. Dengan kata lain Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) merupakan sebuah peraturan tentang prosedur akuntansi yang telah disepakati dan telah disahkan oleh sebuah lembaga atau institut resmi.

Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang disusun oleh lembaga Ikatan Akuntan Indonesia selalu mengacu pada teori-teori yang berlaku dan memberikan tafsiran dan penalaran yang telah mendalam dalam hal praktek terutama dalam pembuatan laporan keuangan dalam memperoleh informasi yang akurat sehubungan data ekonomi.

Tidak menutup kemungkinan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) dapat mengalami perubahan/ penyesuaian dari waktu ke waktu sejalan dengan perubahan kebutuhan informasi ekonomi. Sebagai suatu pedoman, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) bukan merupakan suatu kemutlakan bagi setiap perusahaan dalam membuat laporan keuangan. Namun paling tidak dapat memastikan bahwa penempatan unsur-unsur atau elemen data ekonomi harus ditempatkan pada posisi yang tepat agar semua data ekonomi dapat tersaji dengan baik, sehingga dapat memudahkan bagi pihak-pihak yang berkepentingan dalam menginterpretasikan dan mengevaluasi suatu laporan keuangan guna mengambil keputusan ekonomi yang baik bagi tiap-tiap pihak.

2.2.2.2 PSAK No. 13 tentang Properti Investasi

PSAK 13 Properti Investasi bertujuan mengatur perlakuan akuntansi untuk properti investasi dan persyaratan pengungkapan terkait. PSAK No. 13 berlaku

efektif untuk periode laporan yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2012 (Juan: 2012).

Pernyataan ini diterapkan dalam pengakuan, pengukuran dan pengungkapan properti investasi. Pernyataan ini juga diterapkan untuk pengukuran hak atas properti investasi dalam sewa yang dicatat sebagai sewa pembiayaan dalam laporan keuangan lessee dan untuk pengukuran properti investasi yang diserahkan kepada lessee yang dicatat sebagai sewa operasi dalam laporan keuangan lessor. Pernyataan ini tidak mencakup hal-hal yang diatur dalam PSAK 30: Sewa, antara lain:

- a. Pengklasifikasian sewa sebagai sewa pembiayaan atau sewa operasi
- b. Pengakuan penghasilan sewa dari properti investasi (lihat juga PSAK 23: Pendapatan)
- c. Pengukuran hak atas properti dalam sewa yang dicatat sebagai sewa operasi dalam laporan keuangan lessee
- d. Pengukuran investasi neto lessor yang dicatat sebagai sewa pembiayaan dalam laporan keuangan lessor
- e. Akuntansi untuk transaksi jual dan sewa-balik
- f. Pengungkapan tentang sewa pembiayaan dan sewa operasi.

Pernyataan ini tidak berlaku untuk:

- a. Aset biologik yang terkait dengan aktivitas agrikultur
- b. Hak penambangan dan reservasi tambang seperti minyak, gas alam dan sumber daya alam sejenis yang tidak dapat diperbaharui.

2.2.2.3 Ruang Lingkup Properti Investasi menurut PSAK 13

Berdasarkan PSAK 13, berikut adalah contoh properti investasi:

- a. Tanah yang dikuasai dalam jangka panjang untuk kenaikan nilai dan bukan untuk dijual jangka pendek dalam kegiatan usaha sehari-hari.
- b. Tanah yang dikuasai saat ini yang penggunaannya di masa depan belum ditentukan (Jika entitas belum menentukan penggunaan tanah sebagai properti yang digunakan sendiri atau akan dijual jangka pendek dalam kegiatan usaha sehari-hari, tanah tersebut diakui sebagai tanah yang dimiliki dalam rangka kenaikan nilai).
- c. Bangunan yang dimiliki oleh entitas (atau dikuasai oleh entitas melalui sewa pembiayaan) dan disewakan kepada pihak lain melalui satu atau lebih sewa operasi.
- d. Bangunan yang belum terpakai tetapi tersedia untuk disewakan kepada pihak lain melalui satu atau lebih sewa operasi.
- e. Properti dalam proses pembangunan atau pengembangan yang di masa depan digunakan sebagai properti investasi.

Berikut adalah contoh aset yang bukan merupakan properti investasi dan dengan demikian tidak termasuk dalam ruang lingkup Pernyataan ini:

- a. Properti yang dimaksudkan untuk dijual dalam kegiatan usaha sehari-hari atau sedang dalam proses pembangunan atau pengembangan untuk dijual (lihat PSAK 14 (revisi 2008): Persediaan), misalnya properti yang diperoleh secara eksklusif dengan maksud untuk dijual dalam waktu dekat atau untuk pengembangan dan dijual kembali.

- b. Properti dalam proses pembangunan atau pengembangan atas nama pihak ketiga (lihat PSAK 34 (revisi 2010): Kontrak Konstruksi).
- c. Properti yang digunakan sendiri (lihat PSAK 16 (revisi 2011): Aset Tetap), termasuk (diantaranya) properti yang dikuasai untuk digunakan di masa depan sebagai properti yang digunakan sendiri, properti yang dimiliki untuk pengembangan di masa depan dan penggunaan selanjutnya sebagai properti yang digunakan sendiri, properti yang digunakan oleh karyawan (dengan atau tanpa karyawan tersebut membayar rental sesuai harga pasar) dan properti yang digunakan sendiri yang menunggu untuk dijual.
- d. Properti yang disewakan kepada entitas lain dengan cara sewa pembiayaan.

Beberapa properti terdiri atas bagian yang dikuasai untuk menghasilkan rental atau untuk kenaikan nilai dan bagian lain dari properti tersebut dimiliki untuk digunakan dalam proses produksi atau untuk menghasilkan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif. Jika bagian properti tersebut dapat dijual secara terpisah (atau disewakan kepada pihak lain secara terpisah melalui sewa pembiayaan), maka entitas harus mencatatnya secara terpisah. Jika bagian tersebut tidak dapat dijual secara terpisah, maka properti ini masuk sebagai properti investasi hanya jika suatu bagian yang digunakan dalam proses produksi atau persediaan barang atau jasa atau untuk tujuan administratif jumlahnya tidak signifikan.

2.2.2.4 Pengakuan Properti Investasi Berdasarkan PSAK 13

Menurut Martani (2012) berdasarkan PSAK 13, biaya perolehan properti investasi harus diakui sebagai aset jika dan hanya jika:

- a. Besar kemungkinan manfaat ekonomis di masa depan berkenaan dengan aset tersebut akan mengalir ke entitas.
- b. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal.

Entitas mengevaluasi sesuai dengan prinsip pengakuan atas seluruh biaya perolehan properti investasi pada saat terjadinya. Biaya perolehan termasuk biaya yang terjadi pada saat memperoleh properti investasi dan biaya yang terjadi setelahnya untuk penambahan, penggantian bagian properti atau perbaikan properti.

Entitas tidak mengakui dalam jumlah tercatat properti investasi sehubungan dengan biaya harian penggunaan properti. Biaya tersebut lebih tepat diakui dalam laba rugi pada saat terjadinya. Biaya harian penggunaan properti yang utama adalah biaya tenaga kerja serta bahan habis pakai dan termasuk biaya suku cadang kecil. Tujuan pengeluaran ini sering digambarkan sebagai "perbaikan dan pemeliharaan" dari properti.

Bagian dari suatu properti investasi dapat diperoleh melalui penggantian. Contoh, interior dinding bangunan mungkin merupakan penggantian dinding aslinya. Berdasarkan prinsip pengakuan, entitas mengakui jumlah tercatat properti investasi atas biaya penggantian properti investasi pada saat terjadinya biaya, jika kriteria pengakuan terpenuhi. Jumlah tercatat atas bagian yang digantikan

dihentikan pengakuannya sesuai dengan ketentuan penghentian pengakuan dalam pernyataan ini.

2.2.2.5 Pengukuran Properti Investasi menurut PSAK 13

Pengukuran dalam PSAK No. 13 terjadi dalam dua keadaan, diantaranya:

a. Pengukuran pada saat pengakuan awal

Properti investasi pada awalnya diukur sebesar biaya perolehan. Biaya transaksi termasuk dalam pengukuran awal tersebut. Biaya perolehan dari properti investasi yang dibeli meliputi harga pembelian dan setiap pengeluaran yang dapat diatribusikan secara langsung. Pengeluaran yang dapat diatribusikan secara langsung termasuk, misalnya, biaya jasa hukum, pajak penjualan, dan biaya transaksi lainnya. Biaya perolehan properti investasi tidak bertambah dengan: (a) biaya perintisan (kecuali biaya-biaya yang diperlukan untuk membawa properti ke kondisi yang diinginkan sehingga dapat digunakan sesuai dengan maksud manajemen); (b) kerugian operasional yang terjadi sebelum properti investasi mencapai tingkat hunian yang direncanakan; atau (c) pemborosan bahan baku, buruh atau sumber daya lain yang terjadi selama masa pembangunan atau pengembangan properti. Jika pembayaran atas properti investasi ditangguhkan, maka biaya perolehan adalah setara harga tunai. Perbedaan antara jumlah tersebut dan pembayaran diakui sebagai beban bunga selama periode kredit.

b. Pengukuran setelah pengakuan awal

PSAK nomor 13 mensyaratkan seluruh entitas untuk menentukan nilai wajar properti investasi, baik untuk tujuan pengukuran (jika entitas menggunakan model nilai wajar) atau pengungkapan (jika menggunakan model biaya). Entitas dianjurkan, tetapi tidak diharuskan, untuk menentukan nilai wajar properti investasi berdasarkan atas penilaian oleh penilai independen yang diakui dan memiliki kualifikasi profesional yang relevan serta memiliki pengalaman mutakhir di lokasi dan kategori properti investasi yang dinilai. Suatu entitas dapat: (a) memilih apakah model nilai wajar atau model biaya untuk seluruh properti investasi yang menjadi agunan liabilitas yang menghasilkan imbalan yang terkait langsung dengan nilai wajar dari, atau imbalan dari, aset tertentu termasuk properti investasi; dan (b) memilih apakah model nilai wajar atau model biaya untuk seluruh properti investasi lain, tanpa memerhatikan pilihan sebagaimana dimaksud dalam huruf (a). Beberapa penjamin dan entitas lain mengoperasikan dana properti internal yang menerbitkan unit-unit nosional, dengan beberapa unit dimiliki oleh investor dalam kontrak terkait dan unit lainnya yang dimiliki oleh entitas. Paragraf 32 tidak mengizinkan entitas untuk mengukur properti yang dimiliki oleh dana properti internal, yang sebagian dengan biaya perolehan dan sebagian dengan nilai wajar.

Jika suatu entitas memilih model-model yang berbeda untuk dua kategori yang diuraikan, penjualan properti investasi di antara kelompok

aset yang diukur dengan menggunakan model berbeda harus diakui pada nilai wajar dan perubahan kumulatif dalam nilai wajar harus diakui dalam laba rugi. Selaras dengan itu, jika suatu properti investasi ditransfer dari sekelompok aset yang menggunakan model nilai wajar ke dalam kelompok aset yang menggunakan model biaya, maka nilai wajar properti pada saat penjualan dianggap menjadi biaya perolehannya.

Menurut PSAK Nomor 13, entitas harus memilih model nilai wajar atau model biaya sebagai kebijaksanaan akuntansi untuk pengukuran setelah perolehan. Model yang dipilih tersebut harus diterapkan pada properti investasi lainnya (Martani: 2012). Penjelasan dari model nilai wajar dan model biaya adalah sebagai berikut:

1. Model Biaya

Perlakuan akuntansi setelah perolehan dengan menggunakan model biaya sama seperti model biaya di aset tetap, yaitu dicatat sebesar biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai aset. Pengaturan untuk penghitungan penyusutan juga sama dengan aset tetap.

2. Model Nilai Wajar

Berbeda dengan model revaluasi, model nilai wajar dalam properti investasi harus diterapkan untuk seluruh properti investasi, bukan hanya untuk kelompok tertentu saja. Perbedaan lainnya dengan model revaluasi adalah selisih yang timbul dari penyesuaian ke nilai wajar langsung diakui dalam laporan laba rugi komprehensif dan tidak

dilakukan penghitungan penyusutan apabila entitas memilih menggunakan model nilai wajar.

Setelah pengakuan awal, entitas yang memilih menggunakan model nilai wajar mengukur seluruh properti investasi berdasarkan nilai wajar. Apabila hak atas properti yang dimiliki oleh *lessee* melalui sewa operasi diklasifikasi sebagai properti investasi maka entitas tidak mempunyai pilihan, harus menggunakan model nilai wajar.

Dalam beberapa kasus yang jarang terjadi, mungkin terdapat bukti yang jelas bahwa nilai wajar properti investasi tidak dapat ditentukan secara andal, yaitu dalam kondisi jika dan hanya jika, transaksi pasar serupa jarang terjadi dan alternatif estimasi andal nilai wajar (sebagai contoh, berdasarkan proyeksi arus kas diskontoan) tidak tersedia. Dalam kasus tersebut maka entitas menerapkan model biaya berdasarkan PSAK 16 untuk properti investasi tersebut. Nilai residu dari properti investasi harus diasumsikan nol, dan untuk semua properti investasi lainnya tetap diukur berdasarkan nilai wajar.

2.2.2.6 Transfer Properti Investasi Berdasarkan PSAK 13

Menurut Martani (2012), apabila tujuan dari penggunaan aset mengalami perubahan maka perlu dilakukan transfer klasifikasi. Transfer ke atau dari properti investasi dilakukan jika, dan hanya jika, terdapat perubahan perubahan yang ditunjukkan sebagai berikut:

- a. Dimulainya penggunaan oleh pemilik. Maka perlu ditransfer dari properti investasi menjadi properti yang digunakan sendiri.

- b. Dimulainya pengembangan untuk dijual. Dalam hal ini terjadi perubahan dari properti investasi menjadi persediaan.
- c. Berakhirnya pemakaian oleh pemilik dan aset tersebut digunakan untuk tujuan rental atau kenaikan nilai atau keduanya. Perubahan ini menyebabkan transfer dari properti yang digunakan menjadi properti investasi.
- d. Dimulainya sewa operasi ke pihak lain dari sebelumnya digunakan untuk dijual, maka ditransfer dari persediaan menjadi properti investasi.
Berakhirnya pembangunan atau pengembangan dan akan digunakan untuk tujuan properti investasi. Untuk kasus ini ditransfer dari properti yang sedang dibangun atau dikembangkan (dicakup di PSAK 16) menjadi properti investasi.

2.2.2.7 Penghentian Pengakuan Properti Investasi Menurut PSAK 13

Menurut Juan (2012), PSAK 13 menetapkan bahwa properti investasi harus dihentikan pengakuannya:

- a. pada saat pelepasan; atau
- b. ketika properti investasi tersebut tidak digunakan lagi secara permanen dan tidak memiliki manfaat ekonomis di masa depan yang dapat diharapkan pada saat pelepasannya.

Apabila satu properti investasi memiliki beberapa bagian dengan nilai yang signifikan, maka penyusutan tiap bagian tersebut dilakukan secara terpisah. Jika dilakukan penggantian untuk suatu bagian dari properti investasi tersebut, maka entitas mengakui biaya penggantian untuk bagian yang diganti tersebut di dalam

jumlah tercatat suatu aset tersebut dan jumlah tercatat dari bagian aset yang tidak diakui lagi. Namun jika bagian yang diganti tersebut bukan merupakan bagian yang disusutkan secara terpisah, maka biaya penggantian yang terjadi dapat digunakan sebagai indikasi untuk menentukan berapa jumlah biaya bagian yang diganti tersebut.

Untuk properti investasi yang dicatat dengan menggunakan nilai wajar yang dicatat dengan menggunakan nilai wajar, mungkin saja sulit untuk menggunakan nilai wajar harus dikurangi untuk bagian yang diganti. Dalam kasus tersebut, maka alternatif pengakuannya adalah dengan memasukkan biaya penggantian ke dalam jumlah tercatat aset tersebut dan kemudian menentukan kembali nilai wajar dari aset tersebut (Martani: 2012).

PSAK 13 juga menetapkan bahwa laba atau rugi yang timbul dari penghentian pengakuan properti investasi harus ditentukan dari selisih antara hasil neto dari pelepasan dan jumlah tercatat aset, dan harus diakui dalam laporan laba rugi komprehensif dalam periode terjadinya penghentian pengakuan tersebut (Juan: 2012).

Menurut Martani (2012), apabila tujuan dari penggunaan aset mengalami perubahan maka perlu dilakukan transfer klasifikasi. Transfer ke atau dari properti investasi dilakukan jika, dan hanya jika, terdapat perubahan perubahan yang ditunjukkan sebagai berikut:

- a. Dimulainya penggunaan oleh pemilik. Maka perlu ditransfer dari properti investasi menjadi properti yang digunakan sendiri.

- b. Dimulainya pengembangan untuk dijual. Dalam hal ini terjadi perubahan dari properti investasi menjadi persediaan.
- c. Berakhirnya pemakaian oleh pemilik dan aset tersebut digunakan untuk tujuan rental atau kenaikan nilai atau keduanya. Perubahan ini menyebabkan transfer dari properti yang digunakan menjadi properti investasi.
- d. Dimulainya sewa operasi ke pihak lain dari sebelumnya digunakan untuk dijual, maka ditransfer dari persediaan menjadi properti investasi.
- e. Berakhirnya pembangunan atau pengembangan dan akan digunakan untuk tujuan properti investasi. Untuk kasus ini ditransfer dari properti yang sedang dibangun atau dikembangkan (dicakup di PSAK 16) menjadi properti investasi.

2.2.2.8 Pengungkapan Properti Investasi Berdasarkan PSAK 13

Menurut Martani (2012), PSAK 13 mengharuskan entitas mengungkapkan antara lain:

- a. Apakah entitas tersebut menerapkan model nilai wajar atau model biaya.
- b. Jika menerapkan model nilai wajar, apakah, dan dalam keadaan bagaimana, hak atas properti yang dikuasai dengan cara sewa operasi diklasifikasikan dan dicatat sebagai properti investasi.
- c. Apabila pengklasifikasian ini sulit dilakukan, kriteria yang digunakan untuk membedakan properti investasi dengan properti yang digunakan sendiri dan dengan properti yang dimiliki untuk dijual dalam kegiatan usaha sehari-hari.

- d. Metode dan asumsi signifikan yang diterapkan dalam menentukan nilai wajar dari properti investasi, yang mencakup pernyataan apakah penentuan nilai wajar tersebut didukung oleh bukti pasar atau lebih banyak berdasarkan faktor lain (yang harus diungkapkan oleh entitas tersebut) karena sifat properti tersebut dan keterbatasan data pasar yang dapat diperbandingkan.
- e. Sejauh mana penentuan nilai wajar properti investasi (yang diukur atau diungkapkan dalam laporan keuangan) didasarkan atas penilaian oleh penilai profesional yang independen yang diakui dan memiliki kualifikasi profesional yang relevan serta memiliki pengalaman mutakhir di lokasi dan kategori properti investasi yang dinilai. Apabila tidak ada penilaian seperti itu, hal tersebut harus diungkapkan.
- f. Jumlah yang diakui dalam laporan laba rugi komprehensif untuk: (1) penghasilan rental dari properti investasi; (2) beban operasi langsung (mencakup perbaikan dan pemeliharaan) yang timbul dari properti investasi yang menghasilkan pendapatan rental selama periode tersebut; (3) beban operasi langsung (mencakup perbaikan dan pemeliharaan) yang timbul dari properti investasi yang tidak menghasilkan pendapatan rental selama periode tersebut; dan (4) perubahan kumulatif dalam nilai wajar yang diakui dalam laporan laba rugi komprehensif atas penjualan properti investasi dari kelompok aset yang mana model biaya digunakan ke kelompok yang menggunakan model nilai wajar.

- g. Eksistensi dan jumlah pembatasan atas realisasi dari properti investasi atau pembayaran penghasilan dan hasil pelepasan.
- h. Kewajiban kontraktual untuk membeli, membangun atau mengembangkan properti investasi atau untuk perbaikan, pemeliharaan atau peningkatan.

Sebagai tambahan pengungkapan di atas dari Juan (2012), entitas yang menerapkan model biaya harus mengungkapkan:

- a. Metode penyusutan yang digunakan.
- b. Masa manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan.
- c. Jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (agregat dengan akumulasi kerugian penurunan nilai) pada awal dan akhir periode.
- d. Rekonsiliasi jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode.
- e. Nilai wajar properti investasi.

Entitas yang menerapkan model nilai wajar harus mengungkapkan rekonsiliasi antara jumlah tercatat properti investasi pada awal dan akhir periode. Untuk entitas yang menerapkan model nilai wajar dan terdapat properti investasi yang dicatat dengan menggunakan model biaya karena nilai wajarnya tidak bisa diukur secara andal, maka entitas tersebut harus mengungkapkan hal-hal berikut:

- a. Uraian properti investasi.
- b. Penjelasan mengapa nilai wajar tidak dapat ditentukan secara andal.
- c. Apabila mungkin, kisaran estimasi di mana nilai wajar kemungkinan besar berada.

- d. Pada saat pelepasan, jumlah tercatat dan jumlah laba atau rugi yang timbul.

2.2.3 *International Financial Reporting Standards (IFRS)/ International Accounting Standards (IAS)*

2.2.3.1 Sejarah *International Financial Reporting Standards (IFRS)/ International Accounting Standards (IAS)*

Pada tahun 1973 para akuntan dunia mempelopori pendirian Internasional *Accounting Standards Committee (IASC)* yang menjadi cikal bakal perkembangan sistem akuntansi dunia yang universal. Australia, Kanada, Perancis, Jerman, Jepang, Meksiko, Belanda, dan Inggris adalah negara -negara yang mempelopori berdirinya IASC. Setelah melalui perjalanan yang cukup panjang, pada tahun 1982 *International Financial Accounting Standard (IFAC)* mendorong IASC sebagai standar akuntansi global, hal yang sama dilakukan Federasi Akuntan Eropa pada 1989. Sebelumnya Pada kongres profesi akuntan dunia di Sidney pada tahun 1972, Perwakilan AISG bertemu kembali untuk membahas proposal pembentukan *International Accounting Standard Committee (IASC)*. Hingga kemudian sepuluh organisasi profesional yang berasal dari Belanda, Kanada, Australia, Meksiko, Jepang, Perancis, Selandia Baru, Jerman, Inggris dan Amerika Serikat melakukan negosiasi atas ide pembentukan *Internasional Accounting Standard Committee (IASC)* pada tahun 1973. Sejak itu,lahirlah IASC dengan *International Accounting Standards (IAS)* sebagai produknya.

IAS dan *International Financial Reporting Standards* adalah produk dari dari IASC dan IASB yang merupakan standar akuntansi dan pelaporan keuangan.

International Financial Reporting Standards adalah produk standar akuntansi versi terbaru yang dikeluarkan oleh IASB, sedangkan IAS adalah versi lamanya. Penerbitan *International Financial Reporting Standards* sebagai standar akuntansi internasional didahului oleh restrukturisasi yang dilakukan oleh IASC pada tahun 2000 dengan dibentuknya *IASC Foundation* (IASCF) yang membawahi *International Accounting Standard Board* (IASB) dan *International Financial Reporting Interpretation Committee* (IFRIC).

2.2.3.2 Definisi *International Financial Reporting Standards* (IFRS)/ *International Accounting Standards* (IAS)

International Financial Reporting Standards (IFRS) adalah standar pelaporan keuangan global yang pertama kali muncul ketika kongres para akuntan dunia pada tahun 1972. Para anggota IASB yang terdiri dari 5 benua setuju untuk menyusun suatu standar pelaporan keuangan yang berlaku internasional yang diberi nama *International Financial Reporting Standards*.

Menurut *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) *International Financial Reporting Standards* adalah “*International Financial Reporting Standards (IFRS) are a set of accounting standards, developed by the International Accounting Standards Board (IASB), that are becoming the global standard for the preparation of public company financial statements.*”

Sedangkan Marisi P. Purba (2010) mengemukakan bahwa “*IAS dan International Financial Reporting Standards* adalah standar akuntansi dan pelaporan keuangan yang merupakan produk IASC dan IASB. *International*

Financial Reporting Standards adalah produk IASB versi baru, sedangkan IAS adalah produk IASB versi lama.”

Dari 2 pengertian diatas, penulis menyimpulkan *International Financial Reporting Standards* (IFRS) adalah standar akuntansi internasional yang dikeluarkan oleh IASB dengan maksud untuk menyeragamkan standar pelaporan keuangan yang ada di setiap negara agar tidak terjadi salah ungkap.

Guna mensukseskan penggunaan *International Financial Reporting Standards*, IASB sebagai lembaga yang mengeluarkan standar tersebut juga bekerjasama dengan beberapa lembaga dunia seperti Perserikatan Bangsa – Bangsa, Bank Dunia dan lembaga dunia lainnya. *International Financial Reporting Standards* sebagai standar pelaporan keuangan universal yang dikeluarkan guna mendukung standar keuangan dunia yang sudah terlebih dahulu ada yaitu IAS. Negara yang menggunakan *International Financial Reporting Standards* dan IAS sebagai standar pelaporan keuangan memiliki banyak manfaat, yaitu adanya harmonisasi dan standarisasi pelaporan keuangan, maksudnya adalah adanya pemahaman yang seragam dari laporan keuangan di setiap negara, yang berarti pula pengguna *International Financial Reporting Standards* juga mengadopsi bahasa akuntansi global agar memudahkan dalam melakukan transaksi antar negara.

2.2.3.3 IAS 40 tentang “*Investment Property*”

Pada dasarnya tidak ada perbedaan pengukuran, pengakuan dan pengungkapan antara IAS 40 dengan PSAK 13. Hal ini dikarenakan ED PSAK 13: Properti Investasi mengadopsi seluruh pengaturan dalam IAS 40 *Investment*

Property per 1 Januari 2009. Hal ini juga diperkuat dengan pernyataan Juan (2012) bahwa PSAK 13 dibuat berdasarkan IAS 40 *Investment Property* yang dikeluarkan oleh IASB. Tidak ada perbedaan antara PSAK 13 dengan IAS 40.

Menurut Ankarath (2012), IAS 40 mencakup properti yang dikualifikasikan sebagai properti investasi. Contoh properti investasi menurut IAS 40 adalah:

- a. Tanah yang dimiliki untuk apresiasi modal jangka panjang daripada untuk dijual dalam jangka pendek dalam kegiatan usaha sehari-hari.
- b. Tanah yang dimiliki saat ini yang penggunaannya di masa depan untuk dijual. (Apabila suatu entitas belum menentukan penggunaan tanah sebagai properti yang ditempati sendiri oleh pemiliknya atau untuk dijual jangka pendek dalam kegiatan usaha sehari-hari, tanah dianggap sebagai dimiliki untuk apresiasi modal.
- c. Suatu bangunan yang dimiliki oleh entitas (atau dikuasai oleh entitas melalui sewa pembiayaan) dan disewakan melalui satu atau lebih sewa operasi.
- d. Suatu bangunan yang kosong/ belum terpakai, tetapi dimiliki untuk disewakan melalui satu atau lebih sewa operasi.
- e. Properti yang dibangun atau dikembangkan untuk penggunaan masa datang sebagai properti investasi (diterapkan untuk periode pelaporan yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2009).

Berikut adalah contoh-contoh pos yang bukan merupakan properti investasi dan oleh karena itu, berada diluar ruang lingkup dari standar ini.

- a. Properti yang dimaksudkan untuk dijual di dalam kegiatan bisnis sehari-hari atau di dalam proses pembangunan/ konstruksi atau pengembangan untuk dijual (lihat IAS 2 mengenai persediaan) misalnya, properti yang diperoleh secara eksklusif dengan maksud untuk dijual dalam waktu dekat atau untuk pengembangan dan dijual kembali.
- b. Properti yang dibangun atau dikembangkan atas nama pihak ketiga (lihat IAS 11 mengenai Kontrak Kontruksi).
- c. Pemilik yang menggunakan properti (pemilik properti yang ditempati) (lihat IAS 16) termasuk (diantaranya) properti yang dimiliki untuk digunakan di masa depan sebagai properti yang ditempati sendiri oleh pemiliknya (pemilik properti yang ditempati), properti yang dimiliki untuk pengembangan dan penggunaan berikutnya sebagai pemilik properti yang ditempati, properti yang ditempati oleh karyawan (apakah karyawan membayar sewa atas dasar tingkat harga pasar), dan properti yang ditempati sendiri oleh pemiliknya yang menunggu untuk dijual.
- d. Properti yang disewakan kepada entitas lain menurut suatu sewa pembiayaan.

2.2.3.4 Pengakuan Properti Investasi menurut IAS 40

Sebagaimana PSAK 13, IAS 40 juga memiliki pengakuan yang sama tentang properti investasi. Sebagaimana dikutip dari IAS 40, pengakuan properti investasi menurut IAS 40 adalah sebagai berikut:

- a. *it is probable that the future economic benefits that are associated with the investment property will flow to the entity; and*

- b. *the cost of the investment property can be measured reliably.*

2.2.3.5 Pengukuran Awal Properti Investasi menurut IAS 40

Properti investasi pada awalnya diukur sebesar biaya perolehan. Biaya transaksi termasuk dalam pengukuran awal tersebut. Biaya perolehan dari properti investasi yang dibeli meliputi harga pembelian dan setiap pengeluaran yang dapat diatribusikan secara langsung. Pengeluaran yang dapat diatribusikan secara langsung termasuk, misalnya, biaya jasa hukum, pajak penjualan, dan biaya transaksi lainnya.

Biaya perolehan properti investasi tidak bertambah dengan:

- a. Biaya perintisan (kecuali biaya-biaya yang diperlukan untuk membawa properti ke kondisi yang diinginkan sehingga dapat digunakan sesuai dengan maksud manajemen);
- b. Kerugian operasional yang terjadi sebelum properti investasi mencapai tingkat hunian yang direncanakan; atau
- c. Pemborosan bahan baku, buruh atau sumber daya lain yang terjadi selama masa pembangunan atau pengembangan properti.

Biaya perolehan awal hak atas properti yang dikuasai dengan cara sewa dan diklasifikasikan sebagai properti investasi yang dicatat sebagai sewa pembiayaan seperti diatur dalam IAS 17: *Leases*, dalam hal ini aset diakui pada jumlah mana yang lebih rendah antara nilai wajar dan nilai kini dari pembayaran sewa minimum. Jumlah yang setara diakui sebagai liabilitas sesuai dengan ketentuan paragraf yang sama.

Premium yang dibayarkan untuk sewa diperlakukan sebagai bagian dari pembayaran sewa minimum untuk tujuan ini, dan oleh karena itu dimasukkan dalam biaya perolehan aset, tetapi dikeluarkan dari liabilitas. Jika hak atas properti yang dikuasai dengan cara sewa diklasifikasikan sebagai properti investasi, maka hak atas properti tersebut dicatat sebesar nilai wajar dari hak tersebut dan bukan dari properti yang mendasari. Pedoman atas penentuan nilai wajar dari hak atas properti dalam rangka menuju model nilai wajar. Pedoman tersebut juga relevan untuk penentuan nilai wajar ketika nilai tersebut digunakan sebagai biaya perolehan untuk tujuan pengakuan awal.

Nilai wajar suatu aset di mana transaksi pasar yang serupa tidak tersedia, dapat diukur secara andal jika:

- a. Variabilitas dalam rentang estimasi nilai wajar yang rasional untuk aset tersebut tidak signifikan; atau
- b. Probabilitas dari beragam estimasi dalam kisaran dapat dinilai secara rasional dan digunakan dalam mengestimasi nilai wajar. Jika entitas dapat menentukan nilai wajar secara andal, baik dari aset yang diterima atau diserahkan, maka nilai wajar dari aset yang diserahkan digunakan untuk mengukur biaya perolehan dari aset yang diterima kecuali jika nilai wajar aset yang diterima lebih jelas.

2.2.3.6 Pengukuran Setelah Pengakuan Awal Properti Investasi menurut IAS 40

Hal serupa juga terdapat dalam IAS 40 yang dijelaskan oleh Ankarath (2012). Setelah akuisisi, IAS 40 mengizinkan entitas menilai properti investasi menurut harga perolehannya (*at cost*) dikurang dengan akumulasi depresiasi dan

penurunan nilai (*impairment*) atau atas dasar nilai wajar. Nilai wajar adalah harga pihak ketiga yang memiliki pengetahuan yang memadai dan yang berkemauan untuk membayar properti yang bersangkutan. Nilai wajar harus diukur pada setiap periode pelaporan. Kenaikan atau penurunan nilai wajar harus dibukukan di dalam laporan laba-rugi. Pihak yang menyewa suatu properti melalui sewa pembiayaan diharuskan hanya menggunakan pendekatan nilai wajar.

Untuk periode pelaporan yang diawali pada atau setelah tanggal 1 Januari 2009, apabila nilai wajar dari properti investasi yang sedang dalam konstruksi/ pembangunan tidak dapat ditentukan secara andal, tetap diharapkan bahwa nilai wajar secara andal dapat ditetapkan, bilamana konstruksi/ pembangunan sudah selesai, sehingga dapat diukur properti investasi menurut harga perolehannya hingga nilai wajarnya menjadi dapat ditetapkan secara andal atau konstruksi/ pembangunan sudah selesai, yang mana lebih dahulu.

2.2.3.7 Transfer Properti Investasi menurut IAS 40

Menurut Ankarath (2012), IAS 40 mengizinkan transfer dari properti investasi dari dan ke jenis aset lainnya, seperti persediaan atau aset pabrik bilamana dan hanya bilamana ada bukti bahwa terdapat perubahan penggunaan aset tersebut. Transfer mungkin termasuk salah satu dari situasi berikut:

- a. Dari properti investasi ke persediaan bilamana maksud dan tujuan berubah menjadi untuk menjual aset tersebut.
- b. Dari persediaan ke properti investasi bilamana aset disewakan menurut perjanjian sewa operasi.

- c. Dari properti investasi ke properti yang ditempati sendiri oleh pemilik bilamana perusahaan menempati properti tersebut.

Apabila perusahaan menggunakan prinsip harga perolehan (*cost principle*) di dalam menilai properti investasi, maka transfer menjadi efektif dengan menggunakan nilai wajar aset sebelum transfer dilakukan, yakni harga perolehan dikurang akumulasi depresiasi dan penurunan nilai. Apabila perusahaan menggunakan nilai wajar (*fair value method*), maka selanjutnya penilaian yang baru dilakukan ketika transfer dan rugi atau untung dibukukan di dalam laporan laba dan rugi. Nilai wajar baru menjadi dasar baru bagi aset untuk dibukukan berikutnya.

2.2.3.8 Penghentian Pengakuan Properti Investasi menurut IAS 40

Ankarath (2012) menjelaskan bahwa properti investasi mungkin untuk dihentikan (dijual atau disewakan) atau tidak diakui (dilepaskan). Bagaimana hal itu terjadi, perusahaan diharuskan untuk membukukan keuntungan atau kerugian atas penghentian atau pelepasan di dalam laba rugi. Bilamana ada aset yang dijual, maka selisih antara harga jual dan jumlah yang tercatat dari properti akan memperoleh keuntungan atau kerugian dan harus diakui dan jumlah yang tercatat dari properti akan memperoleh keuntungan atau kerugian harus diakui segera di dalam laporan laba-rugi.

2.2.3.9 Pengungkapan Properti Investasi menurut IAS 40

Sama seperti dengan PSAK 13, IAS 40 mengharuskan pengungkapan ekstensif dalam kaitannya dengan properti investasi. Pendeknya, entitas harus mengungkapkan apakah menggunakan metode harga perolehan (*cost method*)

atau metode nilai wajar (*fair value method*). Apabila perusahaan menggunakan metode harga perolehan di dalam laporan posisi keuangan, maka pengungkapan suplemen di dalam catatan atas laporan keuangan harus dilakukan dengan nilai wajar dari aset. (Beberapa pihak menginterpretasikan ini bahwa IASB mendorong ke arah penilaian properti investasi dengan nilai wajar). Entitas juga diharuskan untuk menjelaskan bagaimana menghasilkan nilai wajar termasuk asumsi yang digunakan dan kualifikasi pihak yang melaksanakan penilaian tersebut. Sebagai tambahan, suatu pengungkapan juga harus untuk menyatakan jumlah pendapatan sewa yang dibukukan di dalam laporan laba rugi, beban operasi langsung dan perubahan kumulatif dalam nilai wajar (Ankarath: 2012).

Bragg (2011) menambahkan, menurut IAS 40, bahwa entitas harus mengungkapkan informasi umum tentang properti investasi berikut ini:

a. Kriteria Klasifikasi

Kriteria yang digunakan entitas untuk membedakan antara properti investasi, properti yang ditempati pemilik dan properti untuk dijual.

b. Tipe Model

Entitas menggunakan model biaya perolehan atau model nilai wajar untuk mencatat properti investasi.

c. Liabilitas

Setiap liabilitas kontrak perbaikan, perawatan, atau penambahan atas properti serta liabilitas untuk membeli atau membangun properti.

d. Pengakuan laba atau rugi

Jumlah penghasilan sewa, beban operasi langsung secara terpisah untuk properti yang menghasilkan penghasilan sewa dan yang tidak, dan perubahan nilai wajar kumulatif yang diakui atas penjualan properti dari *pool* yang menggunakan model biaya perolehan dan dari *pool* yang menggunakan nilai wajar.

e. Pembatasan pengiriman uang

Setiap pembatasan atas jumlah pengiriman uang penghasilan ke pemilik dan properti investasi yang dapat direalisasi.

Jika entitas menggunakan model nilai wajar, ia harus mengungkapkan informasi tambahan berikut:

a. Asumsi Nilai Wajar

Metode dan asumsi signifikan yang digunakan untuk menentukan nilai wajar properti investasi, dan apakah nilai wajar itu didukung oleh bukti pasar atau sejumlah faktor lain.

b. Penilai Independen

Sejauh mana penilaian diberikan oleh penilai independen yang memiliki kualifikasi yang sah dan pengalaman yang relevan, atau pengungkapan atas tidak adanya penilaian seperti itu.

c. Sewa-guna Operasi

Dalam keadaan apa entitas mengklasifikasikan properti yang dimiliki menurut kontrak sewa-guna operasi sebagai properti investasi.

d. Rekonsiliasi

Rekonsiliasi antara awal dan akhir jumlah properti investasi, yang menunjukkan tambahan perolehan, tambahan pengeluaran berikutnya, tambahan penggabungan bisnis, *item* yang dimiliki untuk dijual, laba atau rugi bersih dari penyesuaian nilai wajar, selisih nilai tukar bersih dari dari penyesuaian mata uang asing, pengalihan di antara klasifikasi properti persediaan dan properti yang ditempati pemilik, dan perubahan lainnya; untuk properti yang menggunakan model biaya perolehan secara terpisah, keterangan tentang properti itu, mengapa entitas tidak dapat menentukan nilai wajarnya secara andal, rentang estimasi yang ke rentang itu nilai wajar cenderung akan diberikan, dan (pada saat pelepasan) nilai buku pada tanggal penjualan dan jumlah laba atau rugi yang diakui.

e. Penyesuaian Penilaian

Rekonsiliasi atas penilaian yang diperoleh dari penyesuaian nilai wajar untuk tujuan pelaporan keuangan dari nilai wajar awal properti investasi, dengan pengungkapan secara terpisah setiap penambahan kembali atas liabilitas sewa-guna yang diakui.

Jika entitas menggunakan model biaya perolehan, ia harus mengungkapkan informasi tambahan berikut:

a. Perhitungan Penyusutan

Metode penyusutan dan umur manfaat yang digunakan.

b. Rekonsiliasi Penyusutan

Rekonsiliasi atas nilai buku bruto dan akumulasi penyusutan antara awal dan akhir periode pelaporan.

c. Nilai Wajar

Nilai wajar properti investasi entitas; jika nilai wajar tidak dapat ditentukan secara andal, ungkapkan deskripsi atas properti itu, mengapa nilai wajar tidak dapat ditentukan, dan rentang estimasi yang pada rentang itu nilai wajar cenderung ditempatkan.

d. Rekonsiliasi Investasi

Rekonsiliasi atas tambahan perolehan, tambahan pengeluaran berikutnya, tambahan penggabungan gabungan bisnis, *item* yang dimiliki untuk dijual, penyusutan, rugi karena penurunan nilai dan pembalikan, selisih nilai tukar mata uang asing, transfer ke/ dari properti untuk persediaan dan properti untuk ditempati pemilik, dan perubahan lainnya antara awal dan akhir periode pelaporan.

2.2.4 *United States Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP)

2.2.4.1 Pengertian US GAAP

Purba (2010) mendefinisikan US GAAP atau *United States Generally Accepted Accounting Principles* adalah prinsip, dasar, dan aturan untuk menyiapkan, menyajikan dan melaporkan suatu laporan keuangan kepada para pengguna laporan keuangan seperti perusahaan atau organisasi non-profit. Penggunaan US GAAP sebenarnya tidak hanya terbatas di Amerika Serikat karena secara teori US GAAP mencakup semua peraturan yang digunakan

secara umum dalam akuntansi, namun sistem lebih banyak digunakan dan diaplikasikan di Amerika Serikat.

Menurut Belkaoui (2006) Akuntansi dipraktikkan dalam suatu kerangka yang implisit. Kerangka ini dikenal sebagai prinsip-prinsip yang berlaku umum. *Accounting Principles Board (APB) of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* menyatakan bahwa US GAAP mencatat pengalaman, alasan, kebiasaan, penggunaan dan kebutuhan praktis dan mereka mencakup ketentuan, aturan, prosedur yang diperlukan untuk mendefinisikan praktik akuntansi yang berlaku umum pada satu waktu tertentu. Ini adalah pedoman bagi profesi akuntansi dalam pemilihan teknik-teknik akuntansi dan pembuatan laporan keuangan dengan cara yang dianggap sebagai praktik akuntansi yang baik. Ketentuan, aturan, dan prosedur mendapatkan status khusus dengan tercantum dalam US GAAP.

2.2.4.2 Properti Investasi berdasar US GAAP tentang “*Property, Plant and Equipment*”

Dalam artikel yang dimuat oleh Akademi Akuntansi YKPN Yogyakarta (2011) bahwa aset tetap atau PPE (*Property, Plant, and Equipment*) adalah aset berwujud (*tangible assets*) yang digunakan dalam kegiatan operasional perusahaan, yang memiliki manfaat lebih dari satu periode akuntansi. Istilah aset tetap digunakan untuk membedakan dengan aset tidak berwujud, yang juga memiliki masa manfaat lebih dari satu periode akuntansi tetapi tidak memiliki wujud fisik, serta nilainya tidak sepenuhnya dipengaruhi oleh eksistensi fisik dari aset.

Menurut Nunik (2010), US GAAP tidak menyajikan secara khusus mengenai properti investasi (*investment property*). Properti investasi dianggap sama seperti investasi pada umumnya yang terdiri dari jangka panjang dan jangka pendek. Apabila properti yang dimiliki memiliki tujuan untuk diinvestasikan jangka panjang, maka properti investasi tersebut tergolong sebagai investasi jangka panjang, begitu juga sebaliknya apabila properti ditujukan untuk jangka pendek, maka tergolong investasi jangka pendek.

Dalam standar akuntansi yang mengacu ke Amerika (US GAAP), akuntansi untuk aset tetap relatif tidak menimbulkan banyak masalah, karena standar akuntansi aset tetap berdasar US GAAP menggunakan basis biaya historis. IFRS tidak menggunakan basis biaya historis, mengingat basis biaya historis berimplikasi pada penyajian laporan keuangan yang dipandang kurang relevan dengan kebutuhan nyata pengguna informasi karena tidak mampu menggambarkan nilai riil aset tetap yang disajikan di dalam laporan keuangan.

Dalam pengukuran biaya investasi awal, seluruh biaya yang dikeluarkan untuk membuat aset tetap dalam kondisi siap dioperasikan harus dicatat sebagai bagian dari biaya aset. Elemen biaya mencakup (1) harga beli, termasuk biaya legal dan *fee* perantara, pajak impor, pajak pertambahan nilai, dan pajak-pajak lain yang bersifat final, dikurangi dengan diskon atau rabat dan (2) seluruh biaya langsung untuk membawa aset ke lokasi hingga siap dioperasikan sesuai harapan manajemen, termasuk biaya persiapan lokasi penempatan aset tetap, biaya pemasangan, dan biaya uji coba, dan (3) taksiran biaya pembongkaran (*dismantling costs*), pemindahan barang, dan penyiapan lokasi. Dari tiga macam

elemen biaya, letak perbedaan US GAAP dan IFRS adalah pada perlakuan akuntansi atas *dismantling costs*, US GAAP menggunakan prinsip biaya historis, sehingga unsur biaya yang sifatnya masih preditif, apalagi peristiwanya akan terjadi setelah aset tetap dihentikan pemanfaatannya, tidak diperlakukan sebagai unsur biaya aset tetap.

Masalah pengukuran beban depresiasi aset tetap, terdapat perbedaan antara US GAAP dengan IFRS, yaitu dengan dimasukkannya revaluasi aset tetap. Selain itu masalah penyajian biaya aset tetap di dalam laporan posisi keuangan, terdapat perbedaan antara US GAAP dan IFRS, yaitu berdasarkan biaya historis untuk US GAAP dan berdasarkan *fair value* untuk IFRS.

Sehingga dapat disimpulkan bahwa, properti investasi diukur dengan menggunakan metode biaya historis, yaitu dengan cara menyusutkan properti investasi setiap tahunnya tanpa adanya revaluasi terhadap properti. Sehingga setiap tahun nilai dari properti investasi itu sendiri akan terus menurun.

2.2.5 Laba Operasi

Laba merupakan selisih lebih pendapatan dikurangi biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh pendapatan tersebut, laba biasanya dinyatakan dalam satuan uang. Keberhasilan suatu perusahaan dapat dilihat pada tingkat laba yang diperoleh perusahaan itu sendiri karena tujuan utama perusahaan pada umumnya adalah untuk memperoleh laba yang sebesar-besarnya dan laba merupakan faktor yang menentukan bagi kelangsungan hidup perusahaan itu sendiri.

Menurut Subramanyam (2010), laba (*income* – disebut juga *earnings* atau *profit*) merupakan ringkasan hasil bersih aktifitas operasi usaha dalam periode tertentu yang dinyatakan dalam istilah keuangan. Laba merupakan informasi perusahaan paling diminati dalam pasar uang.

Pengertian di atas adalah mengenai laba secara umum, sedangkan pengertian laba operasi, menurut Stice (2004), adalah laba operasi mengukur kinerja operasi bisnis fundamental yang dilakukan oleh sebuah perusahaan dan didapat dari laba kotor dikurangi beban operasi”. Laba operasi menunjukkan seberapa efisien dan efektif perusahaan melakukan aktivitas operasinya.

Menurut Soemarso (2002), laba operasi atau laba usaha merupakan selisih antara laba bruto dan biaya usaha atau selisih antara hasil penjualan bersih dengan harga pokok penjualan dan biaya operasi. Jadi, laba operasi merupakan pendapatan bersih dari operasi yang dilakukan.

Sedangkan menurut Ariani (2010), laba operasi adalah selisih laba kotor dengan biaya-biaya operasi. Biaya-biaya operasi adalah biaya-biaya yang berhubungan dengan operasi perusahaan atau biaya-biaya yang sering terjadi di dalam perusahaan dan bersifat operatif. Selain itu, biaya-biaya ini diasumsikan memiliki hubungan dengan penciptaan pendapatan. Diantara biaya-biaya operasitersebut adalah biaya gaji karyawan, biaya administrasi, biaya perjalanan dinas, biaya iklan dan promosi, biaya penyusutan dan lain-lain.

2.3 Kerangka Berpikir

Gambar 2.1
Kerangka Berpikir

